

Audience publique du 8 juillet 2013

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29747 du rôle et déposée le 20 janvier 2012 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L- ..., par laquelle a été introduit un recours à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 20 octobre 2011 (n° C 16838 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation datée du 5 juin 2011 introduite contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2006 et 2007 tous les deux émis le 6 avril 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 avril 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 janvier 2013.

Par courrier du 5 juin 2011, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2006 et 2007 émis le 6 avril 2011 au motif, d'une part, que la rente lui versée par la société de droit suisse ... devrait être considérée comme un « *Kapitalverzehr* » et ne devrait être imposée qu'à hauteur de 50 %, et, d'autre part, que différentes dépenses, intérêts débiteurs et amortissements auraient dû être déduits tant en 2006 qu'en 2007.

Par une décision n° C 16838 du 20 octobre 2011, le directeur refusa de faire droit à la réclamation de Monsieur ... dans les termes suivants :

« Nach Einsicht der am 7. Juli 2011 eingegangenen Rechtsmittelschrift mit welcher Herr ..., wohnhaft in L-..., die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 und 2007, ergangen am 6. April 2011, anfight;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass das Rechtsmittelform- und fristgerecht eingelegt wurde;

In Erwägung, dass zwar im Streitfall die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass gleichwohl jede Verfügung einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren gegebenenfalls zu verbinden (Staatsrat: 06.02.1996, Nr. 8925); dass infolgedessen vorliegender Anfechtungsentscheid zu den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 ergeht;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer sich beschwert fühlt weil das Steueramt
1) eine aus der Schweiz bezogene Rente nicht rechtmäßig besteuert habe
2) sonstige von ihm erklärte Aufwendungen (Schuldzinsen, Abschreibungen) ohne Begründung nicht berücksichtigt habe;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind;

In Erwägung, dass das Steueramt dem Reklamanten mit Schreiben vom 16. März 2011, in Ausführung von § 205 Absatz 3 AO, die Punkte zur vorherigen Äußerung mitgeteilt hatte, in denen es wesentliche Abweichungen von den Steuererklärungen der Jahre 2006 und 2007 vorzunehmen beabsichtigte; dass der Steuerpflichtige keine Stellung zu den beabsichtigten Änderungen genommen hat;

Zu der Pension

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer nach Auflösung seines Arbeitsverhältnisses auf den 1. Januar 2000 eine schweizerische Rente erhält; dass er angibt, diese Rente sei keine Rente im Sinn der Sozialversicherungsrente und beruhe auf einem individuell „angesparten“ Kapital das auch als Kapital hätte bezogen werden können; dass der monatliche Bezug deswegen auch als Kapitalverzehr zu betrachten sei;

In grundsätzlicher Erwägung, dass im vorliegenden Falle die Bestimmungen sowohl des internationalen Rechts, nämlich der Konvention vom 21. Januar 1993 (DBA) zwischen der Schweiz und Luxemburg zum Tragen kommen, als auch die Vorschriften des nationalen Rechts, insbesondere der Artikel 96 und 115 des Einkommensteuergesetzes vom 4. Dezember 1967 (L.I.R.);

In Erwägung dass Artikel 18 dieser Konvention bestimmt: « Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État » ;

In Erwägung mithin, dass die schweizerische Rente, in Übereinstimmung mit dem DBA zwischen der Schweiz und Luxemburg, im Großherzogtum Luxemburg zu besteuern ist;

In Erwägung, dass der Reklamant in den strittigen Jahren aus der Schweiz von seinem früheren Arbeitgeber Rentenleistungen von ... beziehungsweise ... CHF bezogen hat;

dass er seinem Rechtsmittel ein Schreiben beigelegt hat, mit dem sein früherer schweizerischer Arbeitgeber bescheinigt, dass der Reklamant bei seiner Pensionierung zum 1. Januar 2000 die Rentenoption gewählt habe und dass zudem ein Kapitalbezug von fünfzig Prozent mit entsprechender Rentenreduktion möglich gewesen wäre;

In Erwägung, dass laut Artikel 96 L.I.R. als Einkünfte aus Pensionen oder Renten gelten:

1) Ruhegelder und Überlebensrenten aus einem früheren Dienstverhältnis und sonstige Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis, selbst wenn diese nicht laufend oder wenn diese freiwillig gewährt werden;

2) Renten, Pensionen oder sonstige wiederkehrende Bezüge und Nebenleistungen aus einer autonomen Pensionskasse, die ganz oder zum Teil mit Beiträgen der Versicherten gespeist wurde, so wie der Erziehungspauschale;

3) Renten jeder Art und sonstige wiederkehrende Bezüge und Vorteile, die auf einem Rechtstitel beruhen, soweit sie nicht unter die Ziffern 1 und 2 fallen und nicht zu andern Einkunftsarten gehören;

4) freiwillige, sich wiederholende Bezüge und Vorteile, die nicht unter die Ziffern 1 und 2 fallen und nicht zu andern Einkunftsarten gehören;

In Erwägung, dass der Reklamant die strittigen Bezüge aus der „Pensionskasse für das Personal“ seines früheren Arbeitgebers erhalten hat und dass mithin die betreffenden Rentenleistungen laut Artikel 96, Absatz 1 L.I.R. zu veranlagen sind;

In zusätzlicher Erwägung, dass der Rechtsmittelführer sich in einem früheren Schreiben wie folgt ausgedrückt hatte: „Bezüglich der Art und der Finanzierung der Auszahlungen der „...“ (bzw. der Kompensation meiner Vermögensverluste) wurden teilweise mündliche Absprachen getroffen. Ich habe daher versucht, mit den damals zuständigen Stellen meines früheren Arbeitgebers Kontakt aufzunehmen. Leider musste ich feststellen, dass der verantwortliche Ressortleiter, Herr Dr. ... verstorben ist und die anderen teilweise involvierten Mitarbeiter bereits pensioniert sind. Ich bedauere, dass ich Ihnen keinen besseren Bescheid geben kann und bitte Sie, mir mitzuteilen, wie wir die Angelegenheit weiter bearbeiten können.“;

In Erwägung, dass die betreffenden Rentenbezüge der Steuer zu vollem Satz unterliegen und keine Steuerbefreiung für diese Einkünfte vorgesehen ist, auch nicht teilweise;

In Erwägung, dass der Reklamant in seiner Steuererklärung beantragt hatte, 50 vom Hundert des Nettobetrags der schweizerischen Rente auf Grund von Artikel 115, Ziffer 14 L.I.R. steuerfrei zu lassen;

In Erwägung jedoch dass die dort vorgesehene teilweise Steuerbefreiung nur unter bestimmten Voraussetzungen erfolgen kann und insbesondere festgelegt wurde, dass die Renten oder sonstigen Rechte entgeltlich mittels globaler Gegenleistung erworben oder als Entschädigung ausgesetzt worden sein müssen,

In Erwägung, dass die schweizerischen Rentenbezüge, herrührend aus einem früheren Arbeitsverhältnis des Reklamanten, diese Bedingung nicht erfüllen und mithin den Voraussetzungen des Artikels 115 Ziffer 14 nicht entsprechen;

In zusätzlicher Erwägung, dass der Reklamant möglicherweise angenommen hat, die von ihm getätigten Zahlungen für seine Rente würden den Bestimmungen von Artikel 111 bis L.I.R. entsprechen und er habe ein Anrecht auf einen steuerfreien Anteil von 50 Prozent des

Betrags der monatlichen Pensionsbeträge wie in Artikel 115, Absatz 14a vorgesehen; dass jedoch laut Artikel 111 bis, Absatz 2 die Auszahlung frühestens mit 60 Jahren beginnen darf wogegen der Rechtsmittelführer, geboren am 11. September 1941, zum Beginn der Auszahlungen am 1. Januar 2000, dieses Alter noch nicht erreicht halte;

In Erwägung daher, dass die strittige Rente zu Recht ganz der Steuer unterworfen wurde;

Zu den sonstigen Aufwendungen

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer in den strittigen Jahren unter Sonderausgaben den Abzug von Schuldzinsen in Höhe von ... beziehungsweise ... Euros beantragt hat, welche jedoch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Kauf einer Eigentumswohnung stehen; dass er zudem um den Abzug von Amortisationen von ... beziehungsweise ... Euro bittet, die ebenfalls in Verbindung mit dieser selbst bewohnten Immobilie stehen;

In Erwägung, dass nach dem Wortlaut von Artikel 98, Absatz 1, n° 5 L.I.R. der Nutzungswert der durch den Eigentümer benutzten Wohnung unter die Einkünfte aus Vermietung von Wirtschaftsgütern fällt;

dass in diesem Fall der Nutzungswert der im Juni des Jahres 2002 fertig gestellten Wohnung, nach den Bestimmungen des hierzu ergangenen modifizierten großherzoglichen Reglements vom 12. Juli 1968, auf (4% von ... Euro i.e.) ... Euro festzusetzen ist, von dem lediglich die mit der Wohnung in Verbindung stehenden Hypothekenzinsen abgezogen werden können, mit den Höchstbeträgen, wie in Artikel 4a des obengenannten Reglements festgeschrieben; dass von daher auch der Abzug von Abschreibungen für Abnutzung nicht gestattet ist;

In Erwägung, dass der Reklamant zudem Spesen in Höhe von ... beziehungsweise ... Euro auf Seite 7 der betreffenden Einkommensteuererklärungen geltend gemacht hat; dass jedoch mögliche Werbungskosten nur abgezogen werden können wenn sie in direktem ausschließlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen;

In Erwägung hierzu, dass laut Artikel 105 Absatz 1 L.I.R. nur Aufwendungen als Werbungskosten anzusehen sind, welche unmittelbar zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden; dass jedoch Aufwendungen im privaten Interesse des Steuerpflichtigen gemäß Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. nicht abzugsfähig sind;

dass aufgrund von Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. Ausgaben die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, nicht von den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden dürfen; dass zu diesen nicht abzugsfähigen Ausgaben auch Aufwendungen für die Lebensführung gehören, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Forderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen;

In Erwägung somit, dass die als „Spesen“ erklärten Ausgaben nicht von einer Einkunftsart oder als Sonderausgaben abgezogen und auch nicht als außergewöhnliche Belastung angesehen werden können;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und auch nicht beanstandet wurden;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET:

Die Anfechtungen sind zulässig,

sie werden als unbegründet zurückgewiesen (...) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 janvier 2012, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale précitée du 20 octobre 2011. Toutefois, si la requête introductive d'instance est certes formulée en allemand, il convient de relever que, si les articles 3 et 4 de la loi du 24 février 1984 sur le régime des langues prévoient dans le chef des administrations une obligation de répondre dans la mesure du possible dans la langue choisie par l'administré dans sa requête, cette obligation ne s'applique toutefois pas aux autorités juridictionnelles devant lesquelles s'applique le seul principe de la liberté dans le choix de la langue. Ainsi, le tribunal est libre de faire usage de la langue française qui est employée traditionnellement en matière de rédaction des actes de procédure, et notamment des jugements¹.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Il résulte de la lecture combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur fait tout d'abord valoir que ce serait à tort que l'intégralité de la pension complémentaire lui payée de la part de la société de droit suisse ... aurait été soumise à l'impôt sur le revenu, étant donné qu'il ne s'agirait pas d'une rente au sens de la sécurité sociale, mais d'une « *versicherungstechnische Umwandlung eines individuell angesparten Kapitals in eine lebenslängliche Rente* », de sorte qu'elle aurait dû être exonérée à hauteur de 50%. Pour appuyer son moyen, le demandeur soutient encore qu'au moment de son départ à la retraite, il aurait eu la possibilité, au lieu d'opter pour le paiement d'une rente viagère, d'obtenir, d'une part, de suite le paiement de la moitié du capital épargné et, d'autre part, le paiement de l'autre moitié du capital épargné sous forme de rente viagère.

Le délégué du gouvernement rétorque qu'il ressortirait d'un courrier du 20 juin 2011 de la société ... que les revenus litigieux résulteraient de la « *Pensionskasse für das Personal* » et qu'ils auraient été payés au demandeur, sous forme d'une rente viagère, à partir de son départ en retraite, de sorte que le directeur aurait valablement pu les qualifier de revenus résultant de pensions ou de rentes au sens de l'article 96 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », le fait que le demandeur

¹ trib. adm. 14 juillet 2003, n° 15882 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Langues, n° 3.

aurait pu opter pour un paiement sous forme de capital n'étant pas de nature à modifier la qualification fiscale des revenus litigieux. Le délégué fait finalement valoir que le demandeur ne remplirait pas les conditions pour pouvoir bénéficier d'une exemption des revenus litigieux à hauteur de 50% au sens de l'article 115, paragraphes 14 et 14. a) LIR.

En vertu de l'article 96 (1) LIR : *« Sont considérés comme revenus résultant de pensions ou de rentes :*

1. les pensions de retraite et les pensions de survivants touchées en vertu d'une ancienne occupation salariée et les autres allocations et avantages, même non périodiques ou bénévoles, touchés du même chef;

2. les arrérages de rentes, pensions ou autres allocations périodiques et les prestations accessoires servis par une caisse autonome de retraite alimentée en tout ou en partie par des cotisations des assurés, «ainsi que le forfait d'éducation, et les rentes visées à l'article 96a;

3. les arrérages de rentes de toute nature et les autres allocations et avantages périodiques servis en vertu d'un titre pour autant qu'ils ne sont pas visés sub 1 ou 2 ci-dessus et qu'ils ne sont pas compris dans d'autres catégories de revenus;

4. les allocations et avantages bénévoles réitérés non visés sub 1 ou 2 ci-dessus et non compris dans d'autres catégories de revenus (...) ».

En ce qui concerne l'exonération de 50% dont le demandeur affirme devoir bénéficier, force est tout d'abord de constater qu'il reste en défaut d'invoquer, dans sa requête introductive d'instance, une quelconque disposition légale à l'appui de ses revendications. Cependant, dans la mesure, d'une part, où le demandeur a sollicité, dans sa déclaration d'impôt tant de l'année 2006 que de l'année 2007, que le montant de- € soit exonéré en vertu de l'article 115 paragraphe 14 LIR, et, d'autre part, que le délégué du gouvernement soutient que le demandeur ne remplirait pas les conditions pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue au prédict article, il y a lieu de retenir que le demandeur a entendu fonder son recours sur la violation, par la décision déférée, de l'article 115 paragraphe 14 LIR.

En vertu de l'article 115 paragraphe 14 LIR : *« Sont exempts de l'impôt sur le revenu : (...) 14. une tranche de cinquante pour cent du montant net des arrérages de rentes viagères et autres avantages périodiques viagers ainsi que des revenus nets provenant de l'exercice de droits de jouissance viagère de biens d'autrui, à condition que :*

a) les rentes ou les autres droits soient constitués à titre onéreux moyennant contre-prestation globale, ou à titre indemnitaire,

b) «(...)»

c) que les rentes ou les autres droits ne soient pas susceptibles de donner lieu à une imposition dans le cadre de l'une des trois premières catégories de revenus de l'article 10.

L'exonération de cinquante pour cent n'est cependant pas accordée dans la mesure où une prestation unique qui eût été obtenue en lieu et place des prestations périodiques ou du droit de jouissance aurait constitué un revenu imposable (...) ».

Il ressort de la disposition susmentionnée que pour que des rentes viagères soient exonérées à hauteur de 50%, celles-ci doivent, d'une part, être payées en contrepartie d'une

prestation, respectivement à titre indemnitaire, et, d'autre part, ne pas être imposables en tant que bénéfice commercial, en tant que bénéfice agricole et forestier, respectivement en tant que bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Il y a tout d'abord lieu de rappeler que conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôts appartient au contribuable.

Bien que le demandeur dispose de plusieurs sources de revenus, à savoir de la part de la société de droit suisse ..., de la Caisse suisse de compensation, ainsi que de la Caisse de pension des employés privés, le demandeur n'a fourni aucune explication ni pièce permettant au tribunal de déterminer la cause de ces revenus. Ainsi, en ce qui concerne les montants versés par la société de droit suisse ..., le demandeur ne fournit aucune pièce permettant au tribunal de vérifier si ces montants lui sont versés dans le cadre d'un régime de pension complémentaire ou s'il s'agit de droits à pension résultant de son contrat de travail, étant encore précise que, d'une part, le montant perçu de la part de la société de droit suisse ... constitue la source de revenus principale de Monsieur ..., tel que cela ressort de ses déclarations d'impôt pour 2006 et 2007, et, d'autre part, le demandeur a lui-même, dans le cadre de ses déclarations d'impôt pour 2006 et 2007, inscrit les montants afférents comme constituant des « *Pensionen und sonstige Bezüge (Bruttobetrag) aus einem früheren Dienstverhältnis oder aus seiner autonomen Pensionskasse (laut beigefügter Bescheinigung)* » (Zeile 16). Cette qualification, émanant du demandeur, est à rapprocher du constat partagé avec l'administration des Contributions directes comme quoi le courrier de la société de droit suisse ... attestant ses revenus pour les années 2006 et 2007 est signé par la « *Pensionkasse für das Personal* ». Le demandeur est par ailleurs resté en défaut de produire un quelconque document établissant les modalités de calcul et de paiement de la pension complémentaire dont il déclare bénéficier. Il y a finalement lieu de relever que le demandeur a encore déclaré devoir bénéficier de l'exemption prévue à l'article 115 paragraphe 14 LIR qui concerne cependant les arrérages de rentes viagères et autres avantages périodiques viagers ainsi que les revenus nets provenant de l'exercice de droits de jouissance viagère de biens d'autrui et non pas de l'exemption prévue à l'article 115 paragraphe 14a) LIR qui porte expressément sur les rentes viagères mensuelles résultant d'un contrat de prévoyance-vieillesse.

Le moyen du demandeur tendant à se voir appliquer l'exonération prévue à l'article 115 paragraphe 14 LIR doit partant être rejeté pour ne pas être fondé, le demandeur étant resté en défaut de prouver qu'il remplirait les conditions légales y relatives.

Le demandeur reproche finalement à la décision directoriale déférée de ne pas avoir admis la déduction, d'une part, des amortissements de- € pour l'année 2006 et de- € pour l'année 2007, ces deux montants correspondant au coût des travaux de rénovation de sa maison âgée de plus de 20 ans et plus précisément du remplacement de la chaudière et de l'agrandissement de la véranda, et, d'autre part, des frais engendrés par son activité associative dans le cadre du « ... », pour laquelle il aurait dû se rendre à plusieurs reprises en Suisse et y séjourner pendant une certaine période afin de trouver des sponsors et d'acheter des produits régionaux, ces frais étant de ... - € pour l'année 2006 et de ... - € pour l'année 2007.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen, en ce que le directeur aurait à bon droit retenu, concernant les amortissements litigieux, que seuls les intérêts passifs pouvant être qualifiés de frais d'obtention au sens de l'article 105, paragraphe 2, point 1 LIR pourraient réduire la valeur locative de l'habitation imposable en tant que revenu provenant de la location de biens. Concernant les frais engendrés par l'activité associative du demandeur dans le cadre du ..., il fait valoir que ces dépenses ne sauraient être qualifiées de frais d'obtention au sens de

l'article 105 LIR, ni de dépenses spéciales au titre de l'article 109 LIR, ni encore de charges extraordinaires au sens de l'article 127 LIR, étant donné qu'elles n'auraient pas été effectuées directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes du ménage.

Concernant les amortissements litigieux, il y a lieu de relever qu'aux termes de l'article 105, alinéa 1^{er} LIR, « *sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* ». Il est encore retenu à l'alinéa 2 de cet article, sous le point 2, que constituent également des frais d'obtention « *les frais d'entretien et de réparation, pour autant que ces dépenses se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable* ». L'article 105, alinéa 4, première phrase LIR dispose encore que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. (...)* », étant précisé qu'il y a lieu de distinguer entre les dépenses d'entretien, qui sont déductibles en tant que frais d'obtention et les dépenses d'investissement, qui augmentent le prix de revient du bien, dont la déduction se fait de façon étalée par la voie de l'amortissement prévue à l'article 106, paragraphe 1, LIR en vertu duquel « *L'amortissement prévu à l'alinéa 2, numéro 3 de l'article 105 concerne uniquement la déperdition normale tant technique qu'économique et n'entre en ligne de compte que pour les biens qui sont sources de revenus pour le contribuable ou qui en tant qu'instruments de travail sont affectés ou utilisés par le contribuable aux fins d'obtention de revenus. Il est déterminé conformément aux dispositions du présent article et des articles 22, alinéa 4, 29, 30, 32, alinéas 1er et 2, 33 et 34 sur la base du prix d'acquisition ou de revient (...)* ».

La distinction entre dépenses d'entretien (*Erhaltungsaufwand*) et dépenses d'investissement (*Herstellungsaufwand*) est usuellement opérée à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de dépense d'investissement, étant entendu que dans le doute sur la nature exacte d'une dépense considérée, celle-ci est à qualifier de dépense d'entretien. Les trois critères en question s'articulent plus particulièrement en soit une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (*Vermehrung der Substanz*), soit un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (*Änderung der Wesensart*), soit une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y a naissance d'un bien économique nouveau (*erhebliche Verbesserung*)².

Force est de constater que si les travaux effectués, l'agrandissement de la véranda et l'installation d'une nouvelle chaudière, portent certes création d'éléments nouveaux, le demandeur est cependant resté en défaut de soumettre au tribunal des éléments probants desquels il ressortirait que les travaux en question auraient augmenté de manière essentielle la substance du bâtiment, respectivement auraient changé la nature du bâtiment, voire auraient donné naissance à un bien économique nouveau, de sorte qu'il s'ensuit que le directeur a valablement pu refuser à Monsieur ... la déduction des amortissements de- € pour l'année 2006 et de- € pour l'année 2007 relatifs aux frais de rénovation de sa maison.

Concernant la demande de déduction des frais de voyage et de séjour en Suisse afin de trouver des sponsors et d'acheter des produits régionaux pour le « ... », ces frais étant de- € pour l'année 2006 et de- € pour l'année 2007, force est au tribunal de constater que le demandeur reste en défaut d'invoquer une quelconque disposition légale, respectivement de soumettre au tribunal un quelconque élément probant en vertu duquel les frais susmentionnés devraient être déduits de son revenu imposable, que ce soit à titre de frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR, à titre de dépense spéciale au sens de l'article 109 LIR, respectivement à

² cf. trib. adm. 14 janvier 1998, n° 10111 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°205 et l'autre référence y citée.

titre de charge extraordinaire au sens de l'article 127 LIR, étant encore précisé qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence des parties quant au manque de précision des moyens formulés à l'appui du recours.

Au regard des développements qui précèdent, c'est à juste titre que le directeur n'a pas pris en compte les frais dont le demandeur réclame la déduction, de sorte qu'en l'absence d'autres moyens, le recours en réformation introduit par le demandeur est à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 8 juillet 2013 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Marc Sünnen